

TRANSFER PRICING SEBAGAI SALAH SATU STRATEGI PERENCANAAN PAJAK BAGI PERUSAHAAN MULTINASIONAL

Paulina Permatasari

Abstract

Transfer pricing is a classical issue in international transaction. From government view, transfer pricing can reduce potential government income especially from tax sector because multinational enterprise tend to shift their tax obligation from high tax countries to low tax countries. From corporate view, companies are trying to reduce their cost and their corporate income tax. For multinational corporate, transfer pricing is one of effective strategies to compete with their competitors.

Pendahuluan

Perencanaan pajak merupakan sarana yang memungkinkan untuk merencanakan pajak – pajak yang akan dibayarkan agar tidak terjadi kelebihan dalam membayar pajak. Perencanaan Pajak tidak berarti sebagai upaya menghindari pajak karena bila demikian jelas bertentangan dengan undang – undang perpajakan yang berlaku. Perencanaan pajak sendiri sebagai bagian terdepan dari manajemen pajak. Manajemen pajak dapat didefinisikan sebagai pengelolaan perusahaan agar kewajiban pemenuhan kewajiban perpajakannya dapat dilakukan dengan benar dan baik, dengan jumlah pajak yang dapat ditekan serendah mungkin untuk mendapatkan laba yang diharapkan tanpa unsur pelanggaran yang di kemudian hari dapat mengakibatkan adanya sanksi atau denda. Dengan demikian tujuan manajemen pajak ialah melakukan usaha efisiensi pajak untuk mencapai laba yang rasional dan melakukan pemenuhan kewajiban perpajakannya secara benar.

Perencanaan pajak untuk suatu operasi yang bersifat multinasional merupakan pekerjaan yang sangat kompleks, tetapi di lain pihak mengandung aspek yang vital bagi bisnis internasional. Seperti diketahui, pajak berdampak terhadap keputusan penanaman modal di luar negeri,

struktur keuangan, ketetapan besarnya biaya modal, manajemen valuta asing, manajemen modal kerja dan pengendalian keuangan.

Hubungan perdagangan internasional yang semakin terbuka luas dan semakin ekstensif saat ini, menyebabkan pula semakin diperlukannya suatu ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur masalah transaksi internasional. Bersamaan dengan peningkatan beberapa tarif pajak di beberapa negara, terdapat pula peningkatan cara-cara penghindaran pajak internasional (*international tax avoidance*) yang antara lain terdapatnya beberapa daerah di dunia ini yang disebut sebagai surga persinggahan pajak (*tax havens*) yang menampung dana yang bergerak secara internasional (*internationally mobile funds*). Selain itu karena perusahaan Multinasional memiliki posisi yang menentukan dalam hal prinsip apa yang akan digunakannya yang tentunya menguntungkan bagi grupnya, maka dapat saja Perusahaan Multinasional tersebut menggunakan harga yang menyimpang dari harga yang berlaku umum.

Perusahaan Multinasional tersebut dapat saja menggunakan transfer *pricing* yang lebih rendah dari *arm's length price*, untuk tujuan mengefisienkan beban pajaknya atau menggunakan harga yang lebih tinggi dari *arm's length price* untuk tujuan-tujuan tertentu.

Perencanaan Pajak

Perencanaan Pajak merupakan langkah awal dalam manajemen pajak. Kesalahan dalam perencanaan pajak dapat berakibat fatal, karena akibat yang ditanggung perusahaan dapat berakumulasi. Perencanaan pajak adalah merupakan tindakan penstrukturan yang terkait dengan konsekuensi potensi pajaknya, yang tekanannya kepada pengendalian setiap transaksi yang ada konsekuensi pajaknya. Tujuannya adalah bagaimana pengendalian tersebut dapat mengefisienkan jumlah pajak yang akan ditransfer ke pemerintah, melalui apa yang disebut sebagai penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan bukan penyelundupan pajak (*tax evasion*) yang merupakan tindak pidana fiskal yang tidak akan ditoleransi.

Dari pengertian tersebut terlihat bahwa perencanaan pajak melalui penghindaran pajak merupakan satu-satunya cara legal yang dapat ditempuh oleh wajib pajak dalam rangka mengefisienkan pembayaran pajaknya. Dalam pelaksanaannya sendiri tentunya sangat tergantung kepada para manajer, sampai sejauh mana para manajer tersebut mewaspadai secara konstan alternatif-alternatif penghematan pajak pada setiap tindakan yang akan diambilnya (Mohammad Zain, 2003).

Perencanaan Pajak pada Perusahaan Multinasional

Perencanaan pajak untuk suatu operasi yang bersifat multinasional merupakan pekerjaan yang sangat kompleks, tetapi di lain pihak mengandung aspek yang vital bagi bisnis internasional. Seperti diketahui, pajak berdampak terhadap keputusan penanaman modal di luar negeri, struktur keuangan, ketetapan besarnya biaya modal, manajemen valuta asing, manajemen modal kerja dan pengendalian keuangan.

Dalam rangka mengevaluasi kebijakan perdagangan dan efektivitas lalu lintas modal internasional, adalah kurang efisien apabila hanya difokuskan secara sempit pada tarif, kuota dan subsidi-subsidi non-pajak saja, sebab faktor pajak pun tidak sedikit perannya dalam evaluasi kebijakan dimaksud. Kebijakan perpajakan kadang-kadang sangat berperan dalam pengambilan keputusan mengenai penanaman dan pembiayaan perusahaan yang akan melakukan investasi di luar negeri. Walaupun pada dasarnya sistem perpajakan di seluruh dunia hampir serupa satu sama lainnya, namun dalam beberapa hal terdapat perbedaan-perbedaan yang menyangkut berbagai dimensi, seperti:

- 1) tarif marginal yang berbeda secara esensial dari tarif 0% di negara-negara yang disebut sebagai surga pajak (*tax-haven countries*), sampai tarif 60% di negara-negara tertentu yang dikenal sebagai negara berpajak tinggi (*high-tax countries*).
- 2) definisi penghasilan yang berbeda secara dramatis antar-satu negara dengan negara lainnya.

- 3) pengertian tentang penghasilan yang dikecualikan dari pengenaan pajak.
- 4) wajib pajak hanya dipajaki dari penghasilan dalam negeri atau termasuk penghasilan luar negeri.

sedang perusahaan multinasional untuk operasionalnya di luar negeri, kadang-kadang harus mendirikan beberapa cabang atau perwakilan perusahaannya di beberapa negara yang tunduk pada ketentuan peraturan perundang-undang perpajakan nasional. Di beberapa negara, antara lain seperti Amerika Serikat, Inggris, Jepang, dan Indonesia menganut pengertian penghasilan, baik penghasilan dalam negeri maupun penghasilan luar negeri (*global tax system -worldwide income*), sedang Prancis, Swiss, Hongkong, Belgia dan Belanda tidak mengenakan pajak atas aktivitas perusahaan di luar negaranya, yang disebut sebagai *territorial tax system (regional income)*.

Sebagian besar transaksi yang terjadi antar-anggota grup Perusahaan Multinasional tersebut dapat dikategorikan dalam beberapa transaksi, seperti penjualan barang dan jasa, lisensi, paten dan *know-how*, penjamin utang dan seterusnya. Harga-harga yang dibebankan pada transaksi-transaksi tersebut, tidaklah perlu sama dengan harga yang berlaku di pasaran bebas. Oleh karena Perusahaan Multinasional memiliki posisi yang menentukan dalam hal prinsip apa yang akan digunakannya yang tentunya menguntungkan bagi grupnya, maka dapat saja Perusahaan Multinasional tersebut menggunakan harga yang menyimpang dari harga yang berlaku umum. Penyimpangan harga dimaksud adalah penyimpangan dari harga yang disebut sebagai "*arm's length price*" yang lazimnya berlaku dan disetujui oleh kedua belah pihak yang melakukan transaksi terhadap barang yang sama dan dalam kondisi yang sama pula, apabila perusahaan tersebut tidak mempunyai hubungan istimewa (*unrelated parties*).

Perusahaan Multinasional tersebut dapat saja menggunakan transfer pricing yang lebih rendah dari *arm's length price*, untuk tujuan mengefisienkan beban pajaknya atau menggunakan harga yang lebih tinggi

dari *arm's length price* untuk tujuan-tujuan tertentu. Namun demikian, apa pun alasannya, apabila terjadi transaksi antar-grup yang menyimpang dari *arm's length price*, apakah harga tersebut lebih rendah atau lebih tinggi, hal ini disinyalir sebagai usaha untuk menggeser laba perusahaan dari satu grup ke grup lainnya dan hal ini berarti pula bahwa pajak yang terutang di kedua grup yang terlibat tersebut akan mengalami perubahan.

Ditinjau dari segi kepentingan Perusahaan Multinasional, dalam rangka mengorganisir transaksi antar-unit-unit dalam grupnya, memang masalah transfer pricing merupakan masalah yang harus dipertimbangkannya, dengan catatan bahwa penyesuaian harga sebenarnya dengan harga pasaran bebas dalam rangka menentukan penghasilan kena pajak yang wajar tidak perlu memperhatikan kewajiban-kewajiban berdasarkan perjanjian yang ada yang harus dipenuhi oleh negara-negara yang bersangkutan untuk memenuhi harga-harga atau maksud-maksud tertentu dari negara yang bersangkutan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.

Masalah yang paling sering dibicarakan dalam rangka perencanaan pajak perusahaan Multinasional menyangkut masalah pengenaan pajak atas penghasilan yang berbeda yuridiksi pajaknya. Pemecahan masalah ini biasanya dilakukan melalui Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda, yang bertujuan untuk mencegah pengenaan pajak berganda atas penghasilan perusahaan Multinasional dengan cara memecah-mecah penghasilan dan biaya yang dialokasikan di berbagai yuridiksi pajak tersebut. Pencegahan pajak berganda tersebut, sesungguhnya dapat dihindarkan, apabila:

- 1) pengenaan pajak atas penghasilannya hanya dikenakan atas penghasilan di satu negara saja.
- 2) ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan memungkinkan adanya semacam kredit pajak yang dapat diperhitungkan dengan pajak yang terutang.

Bagaimanapun, pajak berganda tersebut dapat dikurangi melalui kredit pajak (tax credits), perjanjian perpajakan (tax treaties), surga pajak (tax Transfer Pricing sebagai Salah Satu Strategi (Paulina Permatasari)

havens), pengecualian pajak (*tax exemption*) dan prinsip penangguhan (*the deferral principle*). Yang dimaksud dengan:

- 1) *Tax credit*, memungkinkan wajib pajak untuk mengurangi jumlah pajak yang terutang/dibayar di luar negeri dari jumlah pajak yang terutang berdasarkan perhitungan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan domestik. Pengurangan ini bersifat pengurangan langsung dari jumlah pajak yang terutang, sehingga dalam hal-hal tertentu mengurangi pajak berganda.
- 2) *Tax treaty*, mengatur antar-negara yang bersangkutan hal-hal apa saja dari suatu penghasilan yang dipajaki dan yang tidak dipajaki oleh otoritas negara di mana penghasilan tersebut diterima atau diperoleh.
- 3) *Tax haven*, adalah suatu negara di mana tarif pajak penghasilannya sangat rendah atau tidak ada sama sekali pengenaan pajak atas penghasilan. Pada umumnya negara *tax haven* ini, digunakan oleh perusahaan untuk investasi atau transfer penghasilan yang pajaknya rendah atau sama sekali tidak ada pajak yang dikenakan terhadap penghasilan tersebut. Negara *tax haven* juga digunakan oleh perusahaan Multinasional untuk menggeser penghasilan dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara ini, melalui transfer pricing.
- 4) *Tax exemption*, memungkinkan perusahaan tertentu tidak perlu membayar pajak penghasilan atas suatu penghasilan tertentu pula.
- 5) *The deferral principle*, adalah semacam penundaan pajak sedemikian rupa, sehingga perusahaan induk (*parent companies*) tidak akan dipajaki atas penghasilan luar negerinya sampai dengan perusahaan induk betul – betul diterima.

Pada hakikatnya, tidak saja masalah pajak ganda yang harus diperhatikan dalam masalah pajak internasional bagi perusahaan Multinasional, tetapi juga bahwa pajak tersebut akan berdampak pula kepada keputusan manajemen, di mana akan dilakukan investasi, bagaimana memasarkan produknya, bentuk usaha yang bagaimana yang cocok baik komersial maupun fiskal, kapan dan bagaimana ketatnya lalu

lintas valas atau pengembalian hasil keuntungan setelah pajak, bagaimana dan dengan cara apa pembiayaan yang akan dilakukan, termasuk pula masalah transfer pricing.

Hal itu akan lebih nyata lagi pada pembahasan selanjutnya yang memperlihatkan betapa transfer pricing yang dipilih untuk barang dan jasa yang ditransfer melewati batas negara, mempunyai dampak yang cukup memadai atas utang pajak internasional. Begitu pula penggunaan negara *tax havens* dan *tax treaty* oleh perusahaan multinasional dalam rangka melakukan penghindaran pajak.

Transfer Pricing Sebagai Salah Satu Strategi Perencanaan Pajak

Transfer pricing merupakan isu klasik dalam transaksi internasional. Dari sisi pemerintahan, transfer pricing dapat mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan suatu negara, khususnya yang berasal dari pajak, karena perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*). Ironisnya, masalah ini tidak dapat diselesaikan secara unilateral oleh masing-masing negara tetapi harus dilakukan secara bersama-sama (*multilateral cooperation*).

Sebaliknya dari sisi bisnis, perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya-biaya (*cost efficiency*) termasuk Pajak Penghasilan (PPH) perusahaan (*corporate income tax*). Bagi perusahaan berskala global (misalnya *multinational corporations*), transfer pricing merupakan salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber-sumber daya yang terbatas.

Tipe dan Metode Transfer pricing

Transfer pricing pada perusahaan yang melakukan desentralisasi, umumnya diukur dengan menggunakan nilai produknya (baik berbentuk

barang maupun jasa) pada saat penyerahan barang atau jasa dari pusat laba (*profit centre*) ke pusat-pusat pertanggungjawaban (*responsibility centre*) lainnya dalam lingkungan perusahaan. Di lain pihak, transfer pricing tersebut dapat dibandingkan dengan harga pasar (*market price*) apabila terjadi transaksi antara perusahaan dengan pihak ketiga lainnya yang tidak ada hubungan istimewa.

Pada perusahaan multinasional yang menggunakan pusat-pusat laba, akan selalu terjadi transfer pricing tersebut, yang pada umumnya terbagi atas "harga berbasis pasar" (*the market-based price*) dan "harga berbasis biaya" (*the cost based price*^o).

Penggunaan transfer pricing berbasis pasar, secara relative cukup objektif apabila dibandingkan dengan hasil keahlian negosiasi para penjual atau pun pembeli pada pusat pertanggungjawaban penjualan maupun pusat pertanggungjawaban pembeli.

Hampir sebagian besar para manajer perusahaan mengharapkan bahwa pusat pertanggungjawaban laba hendaknya dapat menggunakan harga yang mendekati transfer pricing yang dikenal sebagai "*arm's length price*" dengan asumsi bahwa pusat-pusat pertanggungjawaban tersebut sebagai bisnis yang independen.

Dalam beberapa situasi, di mana tidak terdapat suatu transfer pricing berbasis pasar yang dapat diandalkan yang akan digunakan sebagai basis penetapan transfer pricing, maka transfer pricing berbasis biaya yang akan digunakan. Bila memungkinkan transfer pricing berbasis biaya tersebut, hendaknya merupakan biaya standar. Tetapi apabila digunakan harga aktual (*actual cost*), pusat pertanggungjawaban pembelian tersebut akan berkurang insentifnya untuk mengendalikan efisiensi, sebab setiap kenaikan harga yang terjadi secara otomatis akan ditambahkan oleh pusat pertanggungjawaban pada transfer pricing dimaksud. Untuk ini para manajer biasanya akan melakukan spesifikasi perhitungan biaya dan berapa besar margin laba yang akan ditambahkan pada transfer pricing tersebut, dengan tujuan mengurangi kesempatan beragumentasi. Caranya ialah, bahwa para

manajer hendaknya dengan sangat berhati-hati dan mempertimbangkan segala faktor menetapkan perhitungan biaya beserta labanya. Misalnya, khusus untuk perhitungan transfer pricing per unit jangka pendek (short term per-unit costs) hendaknya dibedakan dengan transfer pricing per unit jangka panjang (long-term per-unit costs). Juga dapat dipertanyakan, apakah semua elemen biaya secara normal dimasukkan dalam perhitungan harga jual ataukah biaya penuh (full cost) yang harus dimasukkan dalam menetapkan transfer pricing internal, juga masalah perselisihan atau ketidakcocokan harga yang disertai dengan "emosi" para pembeli yang dapat terjadi pada kondisi pasar yang memojokkan para penjual untuk mengurangi marjin labanya ke harga yang lebih rendah dari harga yang ditetapkan semula dalam spesifikasi perhitungan transfer pricing. Contohnya, penetapan transfer pricing sangat dipengaruhi oleh undang-undang domestik suatu negara, terutama apabila pusat pertanggungjawaban penjual dan pusat pertanggungjawaban pembeli berada di negara yang berbeda-beda (misalnya salah satu komponen mobil GM yang berpusat di Amerika Serikat diproduksi oleh perusahaan assembling di Eropa). Undang-undang domestik tersebut biasanya, ditujukan untuk mencegah terdapatnya pergeseran laba (*profits shifting*) dari negara pajak tinggi (*a high-tax country*) ke negara pajak rendah (*a low-tax country*) dengan cara memanipulasi transfer pricing.

Baik transfer pricing berbasis pasar maupun transfer pricing berbasis biaya berpotensi untuk tidak tercapainya persetujuan harga antar-pihak-pihak, maka tidak jarang transfer pricing tersebut di negosiasikan antara pembeli dan penjual di luar harga yang direferensikan atau berdasarkan penerapan formula biaya yang telah ditetapkan sebelumnya. Juga karena adanya keinginan dari pihak penjual untuk menerapkan kebijakan transfer pricing perusahaan yang normal. Sebagai contoh, pusat pertanggungjawaban penjualan mungkin saja akan menjual di bawah harga pasar normal dari pada perusahaannya merugi sama sekali, sepanjang pusat pertanggungjawaban pembelian unggul dalam melakukan pembelian-Transfer Pricing sebagai Salah Satu Strategi (Paulina Permatasari)

pembelian dengan harga rendah pada saat-saat tertentu. Dalam keadaan semacam itu, para pihak-pihak akan bernegosiasi.

Apabila pusat-pusat pertanggungjawaban tidak mempunyai wewenang penuh dalam penentuan transfer pricing atau antar-pihak-pihak tersebut tidak terdapat wewenang tawar-menawar yang seimbang, misalnya satu pihak berwenang penuh menentukan transfer pricing sedang pihak yang lain tidak memperoleh kewenangan penuh penentuan transfer pricing, maka hasilnya pun tidak akan memberikan transfer pricing negosiasi yang memadai. Apabila terdapat suatu kondisi, di mana prospektif pusat pertanggungjawaban penjualan yang tidak mempunyai sumber daya yang bebas - kekhawatiran tidak dapat melakukan investasi di mana pun - atau prospektif pusat pertanggungjawaban pembelian yang tidak dapat menolak pekerjaan yang dibebankan kepadanya, maka dalam keadaan semacam ini diperlukan suatu mekanisme arbitrase untuk memecahkan masalah transfer pricing yang diperdebatkan. Baik mekanisme negosiasi maupun mekanisme arbitrase kadang-kadang memerlukan waktu yang cukup panjang.

Transfer Pricing dalam Ketentuan Peraturan Perundang - undangan Perpajakan

Dalam dunia bisnis yang diwarnai oleh tarif pajak penghasilan yang berbeda-beda antar-satu negara dengan negara lainnya, bagi Perusahaan Multinasional yang operasionalnya meliputi beberapa negara acapkali menggunakan pajak penghasilan sebagai salah satu unsur yang dapat mengoptimalkan laba yang diperolehnya, dengan cara memaksimalkan penghasilannya di negara yang bertarif pajak rendah dan meminimalkan penghasilannya di negara yang bertarif pajak tinggi.

Sebaliknya beberapa negara yang melihat bahwa perbuatan meminimalkan beban pajak oleh Perusahaan Multinasional yang beroperasi dengan ruang lingkup internasional tersebut, kemungkinan akan mengganggu penerimaan pajaknya, saat ini berusaha untuk memasukkan dalam undang-undang pajak penghasilannya ketentuan-ketentuan yang

mengatur berkenaan dengan transfer pricing dimaksud, termasuk masalah transfer keuntungan dari cabang perusahaan ke perusahaan induknya.

Permasalahan lain yang timbul dari *transfer pricing* adalah apabila keputusan *transfer pricing* yang dilakukan oleh manajemen didasarkan semata-mata atas pertimbangan pajak (*tax purpose*). Dalam perspektif perpajakan, *transfer pricing* diartikan sebagai: *the price charged by a company for goods, services or intangible properties to subsidiary or other related company. Since the prices are not negotiated in a free, open market they may deviate from prices agreed upon by non-related trading partners in comparable transactions under circumstances.* (John Hutagaol, Jurnal Perpajakan Agustus 2002).

Bervariasinya tarif pajak yang berlaku di masing-masing negara akan mendorong manajemen untuk merelokasi penghasilannya (*revenues*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak yang relatif rendah (*low tax countries*) dan sebaliknya membebankan biaya-biaya usahanya lebih besar ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak yang relatif tinggi (*high tax countries*) (Hilton, hal. 881). Strategi *transfer pricing* yang bertujuan untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) akan sangat merugikan negara-negara yang termasuk *high tax countries* karena negara-negara itu kehilangan potensi penerimaan pajak yang seharusnya diperoleh. Masalah *transfer pricing* akan lebih parah lagi apabila dimaksudkan untuk melakukan penggelapan pajak (*tax evasion*) yang sudah tergolong sebagai kriminal pajak (*tax crime*). Suatu tindakan *transfer pricing* dikategorikan sebagai *tax avoidance* atau *tax evasion* sangatlah tipis perbedaannya.

Implikasi pajak terhadap pengaturan *transfer pricing* dapat terlihat pada ilustrasi berikut ini : Dalam rangka terdapat persesuaian *transfer pricing* antara otoritas pajak dengan para Wajib Pajak, berkenaan dengan "arm's length price", dikembangkan pula dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan suatu model yang mirip dengan model "*transfer pricing* negosiasi dan *transfer pricing* arbitrase" tersebut di atas, dengan diperkenalkannya model "*kesepakatan transfer pricing - advance pricing* Transfer Pricing sebagai Salah Satu Strategi (Paulina Permatasari)

agreement (APA)" seperti yang terlihat dalam pasal 18 Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000.

Kesepakatan transfer pricing (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah kesepakatan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. persetujuan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal antara lain harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalti dan lain-lain, tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, Fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya.

Sebelum pernyataan masalah *transfer pricing* dengan menggunakan "kesepakatan transfer pricing--*advance pricing agreement*" seperti yang dimaksud dalam pasal 18 ayat (3a) tersebut di atas, Direktur Jenderal Pajak pernah mengeluarkan Surat Edaran NO.SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 yang dianggap masih relevan dengan permasalahan transfer pricing (kecuali *advance pricing agreement*) yang pada pokoknya berisi hal-hal sebagai berikut : Secara universal transaksi antar-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah *transfer pricing*. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direayasa untuk menekan keseluruhan jumlah

pajak yang terutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut.

Kekurangan wajaran tersebut dapat terjadi pada:

- Harga penjualan.
- Harga pembelian.
- Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*).
- Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*).
- Pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya.
- Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar.
- Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*).

Perlu disadari bahwa dengan perkembangan dunia usaha yang demikian cepat, yang sering kali bersifat transnasional dan diperkenalkannya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha (misalnya dalam bidang keuangan dan perbankan), maka bentuk dan variasi *transfer pricing* dapat tidak terbatas.

Transfer Pricing dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

Masalah transfer pricing dalam P3B bertitik tolak dari Pasal 9 UN Model yang mengatur tentang perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, yaitu antara induk perusahaan yang berdomisili di salah satu negara dengan anak/cabang perusahaan yang berdomisili di negara lain.

Ayat 1 Pasal 9 UN Model tersebut, menyebutkan tentang pemberian wewenang kepada salah satu negara untuk melakukan verifikasi atas transaksi antar-pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, seperti antara induk perusahaan dengan anak/ cabang perusahaannya, sepanjang tidak menunjukkan harga wajar (*arm's length price*) menurut pasar atau dengan perkataan lain, verifikasi tidak akan dilakukan, apabila transaksi tersebut sudah didasarkan kepada harga wajar.

Selanjutnya dalam ayat 2 diatur pula bahwa jika terjadi transaksi antara dua pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dan transaksi tersebut tidak menggunakan harga *arm's length*, salah satu negara pihak pada Persetujuan dapat melakukan penyesuaian yang seharusnya juga diikuti oleh negara pihak lainnya. Apabila masalah penyesuaian tersebut tidak diikuti oleh negara pihak lainnya (*correlative adjustment*), maka akan terjadi *economic double taxation* (pengenaan pajak berganda terhadap penghasilan yang sama oleh orang/negara yang berbeda) Apabila misalnya terdapat P3B antara Negara A dengan negara B, maka harus diingat bahwa penyesuaian yang dilakukan oleh negara A berupa kenaikan *tax-basenya* tidak secara otomatis harus diikuti oleh negara B, tetapi baru akan melakukan penyesuaian apabila memang menunjukkan laba yang didasarkan pada *arm's length*.

Masalah berikutnya, adalah penentuan bagaimana penyesuaian tersebut harus dilaksanakan. Untuk ini ada dua pilihan yang dapat dilakukan, yaitu:

Misalnya perusahaan A di negara A melakukan transaksi dengan perusahaan B (masih satu grup) di negara B. Telah dilakukan penyesuaian oleh A, karena transaksinya tidak didasarkan pada harga *arm's length*. Langkah yang dapat dilakukan oleh B dalam rangka *correlative adjustment* adalah dengan cara menghitung dan menetapkan kembali jumlah pajak yang terutang, atau

Dilakukan melalui mekanisme kredit pajak sebagaimana diatur dalam pasal 2 model P3B. Dalam hal ini B dapat mengkreditkan jumlah pajak yang dibayar oleh A, sebagai akibat penyesuaian yang dilakukannya di negara A.

Pada dasarnya *correlative adjustment* tersebut tidak menjamin tidak terjadinya pergeseran laba (*profit shifting*) antar-unit/perusahaan dalam grup yang sama, sebab hal ini dapat saja dilakukan dengan cara lain, yaitu melalui pembayaran dividen, rovalty atau pembayaran lainnya dan perlu diketahui bahwa ayat 2 tersebut tidak mencegah suatu negara melakukan *correlative adjustment* sepanjang undang-undang nasionalnya memungkinkan melakukan hal tersebut.

Dari sudut pandang perusahaan multinasional, *transfer pricing* merupakan alat untuk memobilisasi laba bagi kepentingan perusahaannya sendiri, sedang di lain pihak aparat perpajakan selalu menginginkan agar transaksi yang terjadi antar-unit/perusahaan dalam satu grup, dilaksanakan dengan harga *arm's length* sesuai dengan prinsip yang dianut oleh OECD. Dasar yang menjadi pertimbangan pemilihan metode tersebut adalah karena prinsip tersebut menempatkan perusahaan dari satu grup dalam kondisi yang sama dengan perusahaan yang independen sehingga menghilangkan faktor-faktor yang menguntungkan maupun yang merugikan.

KESIMPULAN

Kebijakan dalam menentukan transfer pricing menjadi penting karena terkait dengan penilaian kinerja masing – masing anak perusahaan. Penetapan transfer pricing yang tinggi akan menghasilkan keuntungan pada anak perusahaan penjual sebaliknya menjadi biaya pada anak perusahaan pembeli. Tetapi pada akhirnya laba yang sebenarnya akan muncul pada laba perusahaan secara keseluruhan. Hal penting yang harus tetap menjadi perhatian dalam transfer pricing adalah kemampuan perusahaan untuk masuk pada persaingan eksternal sehingga penetapan transfer pricing harus dihitung secara matang.

Pengaruh transfer pricing harus juga dilihat dari sisi Undang – undang pajak agar penentuan transfer pricing tidak menambah beban pajak yang seharusnya tidak terjadi atau seharusnya masih mungkin untuk diminimalkan. Oleh perusahaan multinasional, *transfer pricing* dilakukan dengan tujuan untuk memperoleh penghematan pajak secara global dengan merelokasi penghasilan globalnya pada *low tax countries* dan menggeser biaya-biaya dalam jumlah yang lebih besar pada *big tax countries*. Implementasi *transfer pricing* cenderung dilakukan untuk penghindaran pajak. Namun bila *transfer pricing* dikategorikan sebagai penggelapan pajak maka perusahaan multinasional dianggap melakukan kriminal pajak dan akan dikenai sanksi pidana perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Dalam rangka terdapat persesuaian transfer pricing antara otoritas pajak dengan para Wajib Pajak, berkenaan dengan "arm's length price", dikembangkan pula dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan suatu model yang mirip dengan model "transfer pricing negosiasi dan transfer pricing arbitrase" tersebut di atas, dengan diperkenalkannya model "kesepakatan transfer pricing - advance pricing agreement (APA)" seperti yang terlihat dalam pasal 18 Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000. Meskipun demikian pada prakteknya tidak semua wajib pajak dapat menggunakan program AP karena prosedurnya cukup mahal dan memakan waktu, sehingga bagi wajib pajak kecil hal ini menjadi sulit. Oleh karena itu prosedur APA biasanya hanya membantu dalam kasus transfer pricing yang nilainya cukup besar.

DAFTAR PUSTAKA

- Dr. Gunadi, Msc., Ak. Pajak Internasional. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. 1998.
- Hornngren, Charles T; Foster, George; and Datar, Srikant. Cost Accounting : A Managerial Emphasis. Eleventh edition. New Jersey : Prentice Hall International Editions, 2003.
- Iqbal, Zafar M. International Accounting : A Global Perspective. Second Edition. United States of America : South Western Thomson Learning, 2002.
- John Hutagaol, SE., MAcc., Mec. Kapita Selektak Akuntansi Pajak. Edisi Pertama. Jakarta : PT Kharisma, 2003.
- Dr. Mohammad Zain, Ak. Manajemen Perpajakan. Edisi Pertama. Jakarta : Penerbit Salemba Empat, 2003.
- Surahmat, Rahmanto. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda : Sebuah Pengantar. Cetakan kedua. Jakarta : PT Gramedia Pustaka Utama, 2001.
- Undang – Undang Pajak Tahun 2000 : Pajak Penghasilan, Jakarta : Salemba Empat, 2000.
- Jurnal Perpajakan Indonesia , Volume 1, Nomor 12, Juli 2002
Jurnal Perpajakan Indonesia , Volume 2, Nomor 1, Agustus 2002
Jurnal Perpajakan Indonesia , Volume 2, Nomor 9, April 2003
Jurnal Perpajakan Indonesia , Volume 2, Nomor 10, Mei 2003
Jurnal Perpajakan Indonesia , Volume 3, Nomor 4, November 2003
Media Akuntansi , Edisi 26, Mei – Juni 2002
Media Akuntansi , Edisi 28, September 2002